



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WILMARA DE MEDEIROS LOPES

**NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DO CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM
CLIENTE**

**JOAO PESSOA
2019**

WILMARA DE MEDEIROS LOPES

**NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DO CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM
CLIENTE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos.

JOÃO PESSOA
2019

L864n Lopes, Wilmara de Medeiros.

Neutralidade Tributária do CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente / Wilmara de Medeiros Lopes. - João Pessoa, 2019.

38 f. : il.

Orientação: Mateus Alexandre Costa dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. CPC 47. 2. IFRS 15. 3. Lei 12.973. 4. Neutralidade Tributária. 5. Receita Bruta. I. Santos, Mateus Alexandre Costa dos. II. Título.

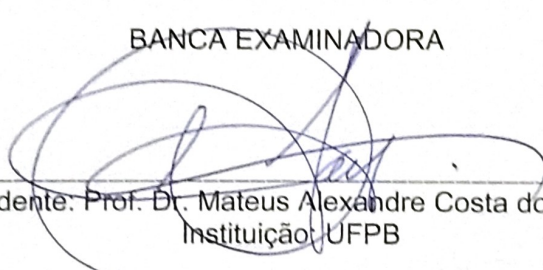
UFPB/BC

WILMARA DE MEDEIROS LOPES


**NEUTRALIDADE TRIBUTARIA DO CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM
CLIENTES**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.


BANCA EXAMINADORA



Presidente: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Dr. Robério Dantas de França
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Drª. Adriana Fernandes de Vasconcelos
Instituição: UFPB

João Pessoa, 18 de setembro de 2019.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, quero agradecer a Deus, por me conceder forças e discernimento para trilhar este belo caminho que foi minha graduação, sempre me alimentando de fé e perseverança.

A meu querido e tão amado filho, Thiago Felipe, único e principal motivo para que eu tenha escolhido percorrer este caminho, a pessoa totalmente responsável por todas minhas escolhas na perspectiva de busca de melhorias seja ela no aspecto financeiro, pessoal, espiritual, ou qualquer outra que seja.

A minha família, em especial, a minha amada mãe Jussara Lúcia, que sempre me incentivou e me ajudou a trilhar essa trajetória, a meu pai Wilton Lopes e as minhas irmãs Wilsara Lopes e Wilnara Lopes, que sempre me ajudaram como puderam para que eu conseguisse concluir esta etapa.

A todos os amigos que conquistei na UFPB, toda minha turma, que me ajudaram muito nas minhas deficiências, sempre me apoiaram e estiveram ao meu lado para conseguirmos vencer juntos com manhãs, tardes, noites e até madrugadas de estudos, conversas e alegrias vividas.

A meu Professor Orientador Dr. Mateus Alexandre, e a todos os meus outros professores que nestes cinco anos da graduação, tiveram paciência e dedicaram tempo de suas vidas para passar seus conhecimentos tão preciosos a fim de nos engrandecer e nos enriquecer do que ninguém nos toma, o conhecimento, em especial a Professora Márcia Reis e ao Professor Robério Dantas orientadores de monitoria.

A minha amiga Gisele Souza da Cunha, que por tantas vezes me acolheu em seu lar ouvindo os desabafos das dificuldades enfrentadas, para estudos em conjunto e também para me ouvir dizer “vai dar tudo certo”, a Thiffane Moreira, companheira de monitoria, que me ajudou de forma imensurável nesta caminhada final, e aos amigos que me fizeram enxergar de como eu deveria dar a devida importância aos estudos, que só através dele conseguiria conquistar o que eu almejo e assim me orientaram tão bem.

Por último, mas não menos importante, a meu namorado Cosmo Alves, por me ajudar com seus conhecimentos na área, por ser tão paciente comigo aguentado meus estresses e chatices, e por sempre estar me incentivando e apoiando na vida e também nesta reta final da graduação.

"Os pequenos atos que se executam são melhores que todos aqueles grandes que apenas planejam."

C. Marshall

RESUMO

A pesquisa teve como objetivo demonstrar a operacionalização da neutralidade tributária aplicável ao CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, norma contábil que entrou em vigor em janeiro de 2018. Assim sendo, esse estudo procurou demonstrar como funciona a aplicação da norma contábil e os ajustes para atendimento a legislação tributária, tal como previsto no Anexo IV da IN RFB nº 1753 de 2017. Dessa forma, a presente pesquisa apresentou três situações hipotéticas em que o CPC 47 seria aplicado, descrevendo como devem ser realizados os registros das operações. Esse estudo foi realizado por meio de uma revisão de literatura. De acordo com os resultados encontrados observa-se que o CPC 47 trouxe inovações benéficas como a padronização do reconhecimento da receita, porém, essas inovações também tornaram o registro das transações mais complexos, isso porque as entidades têm que registrar as receitas de acordo com essa norma e ao mesmo tempo devem também atender a legislação tributária vigente.

Palavras-chave: CPC 47. IFRS 15. Lei 12.973. Neutralidade Tributária. Receita Bruta.

ABSTRACT

The research has the objective to demonstrate the operationalization of tax neutrality applicable to CPC 47 - Revenue from Contract with Customers, an accounting standard that became effective in January 2018. So, this study sought to demonstrate how the application of the accounting standard works and the adjustments to compliance with tax legislation, as provided for in Annex IV of RFB Normative Instruction No. 1753 of 2017. Thus, the present research presented three hypothetical situations in which CPC 47 would be applied, describing how transactions should be recorded. This study was conducted through a literature review. According to the results found, CPC 47 has brought beneficial innovations, but these innovations have also made the recording of transactions more complex, because entities have to record revenues in accordance with this standard, and, at the same time, must also comply with current tax legislation.

Keywords: CPC 47. IFRS 15. Law 12.973. Tax Neutrality. Gross Revenue.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
RFB	Receita Federal do Brasil
RTT	Regime Tributário de Transição

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos	10
1.3	JUSTIFICATIVA	11
2	FUNDAMENTAÇÃO TEORICA	12
2.1	RECEITA CONTÁBIL.....	12
2.2	<i>INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 15</i>	13
2.3	PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47	15
2.4	RECEITA BRUTA.....	20
2.5	NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	21
3	METODOLOGIA	24
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	24
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	24
4	SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS	26
4.1	SITUAÇÃO I	26
4.2	SITUAÇÃO II	29
4.3	SITUAÇÃO III	31
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
	REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

Como forma de harmonizar e tornar mais confiáveis as demonstrações financeiras, foram criados padrões internacionais, os quais têm sido utilizados por diversos países em todo o mundo (BIAR *et al.*, 2008). Estas normas são denominadas *International Financial Reporting Standard* (IFRS), e são instituídas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que é o órgão responsável por publicar e atualizar normas internacionais de contabilidade.

Nesse cenário, foi instituída uma nova norma, a IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, que tem sido utilizada pelas normas contábeis brasileiras por meio do Pronunciamento Técnico nº 47 – *Receitas de Contratos com Cliente* (CPC 47), tendo este sido aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 2016, entrando em vigor em 2018.

O CPC 47 utiliza uma perspectiva contratual para as transações e reforça a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. A sua aplicação é orientada pelo modelo de cinco etapas, sendo estas: identificar os contratos com clientes; identificar as obrigações de desempenho separadas nos contratos; determinar o preço da transação; alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separadas; e reconhecer a receita quando cada obrigação de desempenho for satisfeita (PÉRIN; CÁCOMO, 2018).

No Brasil, um aspecto importante no processo de adoção das IFRS e que vem ganhando cada vez mais destaque é a neutralidade tributária, ou seja, que a aplicação dos métodos e critérios contábeis advindos com as IFRS não tenham efeitos tributários. Em um primeiro momento, foi instituída a Lei nº 11.941, de 2009 que assegurou tal neutralidade por meio do Regime Tributário de Transição (RTT). Posteriormente, a legislação tributária federal foi adaptada às inovações trazidas com as IFRS, ocasião em que foi estabelecido, nos termos do art. 58 da Lei nº 12.973, de 2014, que a inovação ou a alteração de métodos ou critérios contábeis não repercutiriam efeitos tributários.

No contexto desse art. 58, visando conferir a neutralidade tributária para o CPC 47, a Receita Federal do Brasil (RFB) incluiu o Anexo IV na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1753, de 2017 (por meio da IN RFB nº 1771, de 2017), demonstrando o tratamento tributário dos novos métodos e critérios contábeis derivados da adoção do CPC 47.

1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Com isso, conforme foi apresentado, foi instituída a IN RFB nº 1753, de modo que ficasse mais esclarecido o funcionamento dos ajustes tributários e com o objetivo de auxiliar as empresas na aplicabilidade da norma, de forma a assegurar a neutralidade tributária. Dessa forma, a complexidade desse CPC, afirmada por alguns autores, acaba tendo um aumento devido a necessidade de atender também a legislação tributária. Por isso, é necessário um esforço por parte das entidades em aprimoração do pessoal e em revisão de controles internos e processos, para que esse procedimento possa ser feito de maneira correta, pois há uma diversidade de situações e o julgamento realizado pelo profissional também pode ocasionar mudanças na contabilização.

Nesse contexto, foi formulado o seguinte problema de pesquisa: **Como se dá a operacionalização da neutralidade tributária aplicável ao CPC 47?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desse estudo é demonstrar a operacionalização da neutralidade tributária aplicável ao CPC 47.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Demonstrar a aplicação do modelo de cinco etapas do CPC 47;
- b) Identificar, na legislação tributária federal, os principais dispositivos que tratam dos critérios de reconhecimento e mensuração da receita; e
- c) Apresentar as disposições do CPC 47 consideradas como alteração ou inovação de método ou critério contábil pela Receita Federal, conforme o Anexo IV da IN RFB nº 1753, de 2017.

1.3 JUSTIFICATIVA

A adoção do CPC 47 trouxe inúmeras mudanças, sendo uma das principais, o reconhecimento da receita nas demonstrações financeiras. Dentre as pesquisas nessa temática, estudos como o de Cova (2015) e Souza, Souza e Dalfior (2015) estudaram os impactos dessa nova norma nas empresas brasileiras, outros, como Pereira (2017) analisaram a implementação desse novo pronunciamento, além disso, há ainda os estudos dentro dessa temática que buscaram conhecer a percepção dos profissionais de contabilidade acerca desse novo pronunciamento, como o de Araújo (2018). Assim sendo, observa-se que essa é uma temática muito abrangente.

Diante disso, o estudo tem a motivação centrada nas discussões sobre o CPC 47, tanto na ótica contábil/normativa, como tributária. Devido a aplicação desta norma ainda ser considerada bastante nova, observa-se que a sua utilização traz consigo inúmeras dificuldades, principalmente no que se refere a prestação de serviços e/ou transferência de bens. Isto posto, o presente estudo pretende contribuir para a área de pesquisa, apresentando como diferencial a abordagem não só da ótica contábil/normativa, mas também da parte tributária do tema, mais especificadamente da parte que trata da neutralidade tributária.

Ressalta-se a importância desse estudo haja vista que este trata-se de um tema recente, complexo e que envolve os principais elementos da contabilidade, como reconhecimento e mensuração da receita. Sendo assim, visa-se demonstrar a operacionalização do CPC 47 mantendo a neutralidade tributária em sua aplicação.

O presente estudo pretende contribuir com uma melhor explanação acerca da funcionalidade da neutralidade tributária empregada no CPC 47, visando também colaborar com as discussões acerca do tema, principalmente em relação as controvérsias das normas contábeis e da tributação, de forma que possa proporcionar à comunidade acadêmica um estudo que seja útil aos profissionais e estudantes que desejam um esclarecimento sobre o tema.

Destaca-se a relevância do presente estudo por discutir e esclarecer de que maneira o CPC 47 afetou as demonstrações e como a neutralidade tributária é assegurada na aplicação do mesmo. No estudo realizado por Araújo (2018), de uma amostra de 35 contabilistas, apenas 2 responderam adequadamente acerca dos conceitos abordados no CPC 47, dessa forma, pode-se observar a necessidade de discussões e estudos acerca do tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

2.1 RECEITA CONTÁBIL

Diversas definições de receita podem ser encontradas na literatura, assim sendo, pode ser definida, de forma abrangente, como a expressão monetária que registra a entrada e/ou saída de recursos, além de ser considerada também um importante medidor de desempenho (FASB, 2014; IUDÍCIBUS, 2009). Já no âmbito normativo, o Pronunciamento Contábil CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011, p. 27) define as receitas como sendo:

Aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Isto posto, as receitas são consideradas um item importante haja vista que estas representam, principalmente, a entrada de fluxo de caixa na entidade. Consequentemente, está diretamente relacionada a tomada de decisões, sendo esta a base para determinar o lucro (MOTA *et al.*, 2017), representando a forma de dinheiro e/ou direitos que serão recebidos. Iudícibus (2009), caracterizou os seus elementos básicos, a receita está ligada à produção de bens e serviços, seu valor final deve ser confirmado pelo mercado, ainda que possa ser estimada pela empresa, ela está ligada a um certo período e seu reconhecimento provoca direta ou indiretamente uma despesa.

Quanto a sua mensuração, conforme Iudícibus (2009), deve ocorrer a partir de qualquer transação entre a entidade e o comprador, podendo, esta transação, ser realizada por meio de permuta e/ou troca de bens ou serviços semelhantes.

Diante disso, a receita pode ser considerada um importante avaliador de desempenho financeiro, sendo esta determinada pela entrada de valores advindos de toda e qualquer atividade ligada a empresa durante um determinado período, desde que estas resultem em aumento do seu patrimônio líquido. Exclui-se do conceito de receita qualquer contribuição dos proprietários (COVA, 2015).

2.2 INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 15

A adesão do Brasil às normas internacionais foi um grande marco para a contabilidade brasileira. Para Watanabe (2009), antes da adesão a essas novas normas havia um conflito entre os métodos de legislação fiscal utilizados, o que acabava gerando inúmeras dúvidas, resultando principalmente em incredibilidade por parte dos usuários do serviço.

O processo de implantação das normas contábeis internacionais ocorreu por meio da Lei nº 11.638/07, juntos aos órgãos, Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e CFC. Nesse contexto foi criado o CPC, que emite pronunciamentos baseados nas IFRS. Esses pronunciamentos são aprovados pela CVM por meio de deliberações, e partir disso essas normas passam a ser de caráter obrigatório para as companhias de capital aberto. A adoção dessas normas contábeis internacionais foi realizada por meio de duas etapas, sendo a primeira referente a uma adoção parcial destas normas realizada entre os anos de 2008 e 2009, e a segunda que teve início no ano de 2010, em que as empresas tiveram o dever de adequar seus relatórios financeiros ao formato das IFRS (GHIO; VERONA, 2015).

Tendeloo e Vanstraelen (2005) afirmam que existem grandes vantagens relacionadas a aplicação da IFRS, dentre estas pode-se citar: uma informação maior no que se refere a situação financeira, o que é de grande importância principalmente para os investidores, e acaba fazendo com que haja maiores incentivos ao investimento, tanto nacional como internacional. Já Lourenço e Branco (2015) acreditam que a aplicação desse novo sistema faz com que os resultados apresentados se tornem mais informativos, fornecendo dessa forma informações contábeis de qualidade, o que assemelha-se aos pensamentos de Ball (2006), que afirma que a adoção desse novo sistema contábil é responsável por diminuir a ocorrência da ocultação e manipulação de informações.

A IFRS trata-se de normas instituídas pelo IASB, sendo este o órgão responsável por publicar e atualizar normas de contabilidade (SZUSTER *et al.*, 2013). Como forma de estabelecer um novo reconhecimento de receitas foi criada a IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers*, que segundo Souza, Souza e Dalfior (2015), proporciona melhor comparabilidade das Demonstrações Financeiras das empresas. A IFRS 15 e o CPC 47, substituem normas como:

- IAS 18 Revenue (CPC 30 Receitas);
- IAS 11 Construction Contracts (CPC 17 Contratos de Construção);
- IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes (CPC 30, Interpretação A Programas de Fidelidade com o Cliente);
- IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate (ICPC 02 Contrato de Construção do Setor Imobiliário);
- IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers (ICPC 11 Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes);
- SIC 31 Revenue Barter Transactions Involving Advertising Services (CPC 30, Interpretação B Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade).

A instituição da IFRS 15 trouxe consigo algumas alterações, dentre estas pode-se citar: a revisão de controles e processos; a disponibilidade de distribuição de lucros e de planos de remuneração e bônus (KPMG, 2014).

Alguns autores destacam a importância da adoção das IFRS, como é caso de Santos (2015), que afirma que a adoção das IFRS é importante, principalmente por fazer com que sejam utilizados princípios padronizados, porém ressalta que devem ser realizados julgamentos contábeis em determinadas situações, tais como: taxas de desconto, disponibilidade de determinado bem para a venda e/ou negociação, dentre outros.

Um estudo realizado por Silva (2013), cujo principal objetivo foi verificar os efeitos da adoção da IFRS nas empresas brasileiras, observou que houve um aumento na qualidade da informação contábil, assim como uma redução no custo de capital próprio.

Em contrapartida, autores como Tavares, Anjos e Paulo (2014) esclarecem que existem desvantagens relacionadas à aplicação dessas novas normas contábeis, sendo considerada como principal desvantagem o excesso de informações repassadas pela empresa. Dessa forma, Cova (2015) afirma que é de extrema importância que cada empresa avalie e ajuste o uso dessas normas em suas atividades contábeis.

2.3 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47

O CPC 47, foi emitido e aprovado pela coordenadoria técnica do CPC em 2016, mas só passou a vigorar a partir do dia 1º de janeiro de 2018, foi elaborado com base na IFRS 15, e tornou-se de caráter obrigatório para as companhias de capital aberto por meio da deliberação nº 762 da CVM. Tendo como principal objetivo facilitar o acesso dos usuários a informações referentes “a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente” (CPC, 2016, p. 2).

Alguns termos importantes utilizados nesse pronunciamento e que auxiliarão para um melhor entendimento, são:

- Contrato – acordo que gera direitos e obrigações entre duas ou mais partes (CPC, 2016);
- Obrigação de *performance* – é a promessa em contrato com o cliente para a transmissão ao cliente de bem ou serviço que seja distinto, ou uma série de bens ou serviços distintos que tenham um padrão de transferência para o cliente e que sejam praticamente da mesma maneira (CPC, 2016);
- Cliente – “a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação” (CPC, 2016, p. 6); e
- Preço da Transação – para um contrato com cliente, representa o valor da contraprestação que a entidade espera ter direito em troca da transmissão dos bens ou serviços acordados ao cliente (CPC, 2016).

O CPC 47 (2016) pode ser aplicado de maneira geral à contabilização de receitas relacionadas a venda de produtos e/ou serviços, com exceção de contratos de arrendamento mercantil, contratos de seguro, instrumentos financeiros e ainda em situações que envolvam a troca de itens não-monetários entre partes de uma mesma linha de negócios. Essa norma tem seu alcance estabelecido por meio de cinco passos, sendo estes: a identificação contratual, identificação de obrigação de desempenho, determinação do preço da transação, além da alocação dos preços e satisfação de obrigação de *performance*. O quadro 1 exhibe cada um dos passos e a descrição básica de cada um deles.

Quadro 1 – Etapas de aplicação do CPC 47

1º Passo: Identificação do contrato	Verificação da existência de contrato, pode ser escrito, verbal ou de acordo com as práticas usuais do negócio (CPC, 2016).
2º Passo: Identificação da obrigação de <i>performance</i>	Avaliação de quais são as obrigações contratuais da entidade, os bens ou serviços prometidos devem ser identificados como obrigações de <i>performance</i> (CPC, 2016).
3º Passo: Determinação do preço da transação	Escolha do valor que será pago/recebido como contraprestação em troca da transferência dos bens ou serviços contratados (CPC, 2016).
4º Passo: Alocação do preço da transação a obrigação de <i>performance</i>	Atribuição do valor da transação a cada obrigação de <i>performance</i> . Podem ser utilizadas as técnicas de avaliação de mercado ajustada, custo mais margem ou residual (CPC, 2016).
5º Passo: Reconhecimento da receita	Identificação de como e quando a receita deve ser reconhecida (CPC, 2016).

Fonte: Elaboração própria (2019)

Dessa forma, o primeiro passo, a identificação do contrato, trata basicamente da verificação da existência de contrato, seja escrito, verbal ou de acordo com as práticas usuais do negócio, que contenha o compromisso de cada uma das partes e as condições de pagamento. A norma estabelece que esse contrato precisa ser aprovado pelas partes e deve possuir substância comercial, é necessário também que a entidade possa identificar os direitos de cada parte e os termos de pagamento, e quando for provável que a mesma receberá a contraprestação à qual terá direito. Importante salientar que, para essa norma, não será considerado contrato se qualquer uma das partes tiver o direito unilateral de cancelar o contrato sem compensar a outra parte (CPC, 2016).

Existem algumas especificações referentes aos contratos com clientes, dentre os quais pode-se destacar que estes podem não ter nenhuma duração fixa, e podem ser rescindidos ou modificados a qualquer momento. Existem ainda os contratos que permitem a renovação periódica automática, desde que seja especificada no contrato. Vale ressaltar que ambas as partes do contrato devem ter direitos e obrigações exigíveis presentes (CPC, 2016).

No que refere-se à combinação de contrato o CPC 47 disponibiliza a opção de realizar combinações do mesmo, e em casos em que forem realizados contratos com o mesmo cliente, na mesma data ou em dias próximos, existe a possibilidade de

contabilizar-se como apenas um contrato. Ressalta-se que nesse último caso pelo menos um dos seguintes critérios deve ser cumprido:

se os contratos foram negociados como um pacote com um único objetivo comercial; se o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou se os bens ou serviços prometidos nos contratos constituem uma única obrigação de *performance* (CPC, 2016, p. 5).

Quanto à modificação de contrato, esta pode ser realizada nos casos em que ambas as partes aprovem a mesma, podendo esta alteração ocorrer no alcance e/ou no preço do contrato. Esta modificação pode ser realizada ainda de maneira verbal, por escrito e/ou por meio de sugestões do próprio negócio (CPC, 2016).

A identificação de obrigação de *performance*, segundo passo para aplicação da norma, é a análise do contrato referente a realização de bens ou serviços a serem prestados, com o objetivo de verificar quais são os deveres contratuais, sendo estes tidos como uma obrigação de desempenho. Deve observar também se os bens ou serviços prometidos são distintos ou não. Entre as obrigações de *performance* não estão inclusas as atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, com exceção das atividades que objetivem transferir o bem ou o serviço ao cliente. Podem ser considerados como obrigação de *performance*: a venda de bens produzidos pela entidade; revenda de bens adquiridos pela entidade; concessão de licenças, entre outros.

Além disso, existe ainda a satisfação de obrigação de *performance*, no qual a entidade só poderá reconhecer a receita quando a obrigação de *performance* for cumprida conforme o que foi acordado em contrato (CPC, 2016). Para cada obrigação de *performance* a entidade deve determinar se satisfaz à obrigação de *performance* ao longo do tempo ou apenas em um momento específico no tempo.

A entidade satisfaz à obrigação de *performance* e reconhece receitas ao longo do tempo, desde que:

(a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4); (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver item 37) (CPC, 2016, p. 9).

A entidade pode ainda satisfazer à obrigação de *performance* em momentos específicos, por meio de: pagamento ativo realizado pelo cliente, titularidade legal do ativo, transferência de posse física do ativo, análise dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo, além da aceitação do ativo pelo cliente.

O processo de mensuração deve ocorrer na proporção em que a obrigação de *performance* for considerada satisfeita, ou seja, sempre que uma obrigação de *performance* for satisfeita, a entidade tem que reconhecer como receita o valor dessa transação, valor esse que deve ser alocado a essa obrigação de *performance*.

Dessa forma dá-se início ao terceiro passo, que é a determinação do preço da transação, no qual deve-se considerar os termos de contrato assim como as práticas de negócios usuais. Este preço da transação é determinado pelo valor da contraprestação, podendo este incluir valores fixos, variáveis ou ambos. Vale ressaltar que o valor da contraprestação pode variar em função de descontos, abatimentos, restituições, etc (CPC, 2016).

O CPC 47 permite ainda que o preço da transação possa ser modificado mesmo após o início do contrato. Casos assim podem acontecer em decorrência de eventos incertos que atuem sobre o valor da contraprestação (CPC, 2016).

O quarto passo, a alocação de preços, trata-se fundamentalmente da atribuição de cada valor a cada obrigação de *performance*, lembrando que nos casos em que há mais de uma obrigação de *performance*, o preço deve ser alocado para cada obrigação separadamente. No que diz respeito as técnicas que podem ser utilizadas nessa alocação, a norma permite que sejam utilizadas as seguintes avaliações: avaliação de mercado ajustada; custo mais margem; ou residual.

No início do contrato a entidade determina o preço de venda individual do bem ou serviço, e esse valor pode ser determinado pelo preço observado desse bem ou serviço quando é vendido separadamente em circunstâncias similares, mas caso o preço não possa ser diretamente observado a entidade terá de estimar o preço de venda individual. A entidade pode utilizar alguns métodos para estimar esse valor: a abordagem de avaliação de mercado ajustada – observar o preço praticado no mercado de venda desses bens ou serviços; a abordagem do custo esperado mais a margem – na qual a entidade prevê os custos necessários para atender o que foi contratado e adiciona uma margem a esse custo; e a abordagem residual – em que o valor será obtido tendo como referência o preço total da transação menos a soma dos valores individuais observáveis dos outros bens ou serviços do contrato (CPC, 2016).

Por fim, o último passo, o reconhecimento da receita, a entidade deve identificar como a receita terá de ser reconhecida, quando será reconhecida, e, se o seu reconhecimento tem de ser feito de uma só vez ou ao longo do tempo (CPC, 2016).

Ainda com relação ao CPC 47, nos casos em que os bens ou serviços contratados divergirem, as obrigações de desempenho deverão ser contabilizadas separadamente (EY, 2014). Em situações em que os contratos possuam partes que não estejam diretamente envolvidas no fornecimento de bens e serviços para o cliente a entidade passará a atuar como contratante de modo que a receita reconhecida por esta seja o valor bruto. Já em casos em que a entidade tem como obrigação providenciar que o fornecimento do bem ou serviço por outra parte, esta passa a ser considerada uma empresa contratada, o que faz com que a receita reconhecida seja o valor líquido que a empresa tem o direito de receber. Além disso, existe ainda a opção de contrato de venda em que são oferecidos ao cliente a aquisição de bens ou serviços adicionais, podendo estes serem precificados com desconto ou disponibilizados de maneira gratuita (CPC, 2016).

Em um estudo realizado por Souza, Souza e Dalfior (2015), foi identificado que a adoção da IFRS 15, e consequentemente do CPC 47, é responsável por trazer benefícios no reconhecimento e mensuração relativos a receitas. Dentre os principais impactos apontados por estes, tem-se o aumento da complexidade para reconhecimento das receitas, devido as necessidades impostas por essas novas normas em realizar a análise de diversos elementos presentes no contrato. Cova (2015) afirma que esta norma é responsável principalmente por causar a melhoria da comparabilidade financeira no cenário mundial.

Khamis (2016) orienta que para facilitar o uso destas normas deve-se realizar melhorias no processo de capacitação dos trabalhadores, por meio de cursos de educação continuada e criação de mecanismos de comunicação facilitadores nesse processo. Vale ressaltar que a adoção desse novo modelo contábil é de grande importância para a área de contabilidade, sendo necessário que haja um maior grau de investimento dos gestores, assim como um aumento da divulgação da importância do mesmo.

Além disso, o item 112A do CPC 47 afirma que:

A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve

fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis (CPC, 2016, p. 23-24).

Dessa forma, essa norma conta com uma particularidade, diferindo da IFRS 15, pois no caso da norma aplicada no Brasil, a sua contabilização não pode ser feita sem considerar os dispositivos de caráter tributário, uma vez que as empresas brasileiras têm a obrigatoriedade de atender as normas contábeis e consecutivamente também devem atender a legislação tributária vigente.

2.4 RECEITA BRUTA

De acordo com o Decreto Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a receita bruta refere-se ao “I - produto da venda de bens nas operações de conta própria, II - preço da prestação de serviços em geral, III - resultado auferido nas operações de conta alheia e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos inciso I a III”. Este Decreto afirma ainda que fazem parte da receita bruta as vendas, serviços e deduções de vendas, os abatimentos e os impostos. Sendo assim, preconiza-se que a contabilização das vendas deverá ser realizada por meio da receita bruta (BRASIL, 2014).

Conforme o parágrafo 1º do art. 26 da IN RFB nº 1700, devem ser deduzidos da receita bruta “as devoluções e vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente, os tributos incidentes sobre ela e os valores decorrentes do ajuste a valor presente das operações ligadas à receita bruta”, dessa forma, obtém-se a receita líquida.

Dentre os impostos que não compõem a receita bruta destaca-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sendo este incluído como conta devedora, excluído da receita bruta, para fins de Declaração de Imposto de Renda. Isto deve-se ao fato de que este é cobrado à parte pela indústria, não aumentando o valor líquido, o que faz com que este seja excluído da receita bruta (ARAÚJO, 2018).

A Lei nº 6.404/76, artigo 187, itens I e II, destaca que é dever das empresas discriminar “a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos” na Demonstração do Resultado do Exercício.

Quanto ao reconhecimento da receita, é adotado o mesmo posicionamento tanto para fins tributários, como para as IFRS, dessa forma, elas devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência, entretanto, há exceções, nas quais a legislação permite a adoção do regime de caixa para determinar a base de cálculo dos tributos (SANTOS, 2015).

Conforme foi visto, de acordo com o CPC 47, o reconhecimento da receita pode ser realizado em momentos diferentes. A IN RFB nº 1700 afirma que caso seja adotado procedimento contábil em que a receita bruta ou o momento do seu reconhecimento seja diferente do que está estabelecido na legislação tributária, a empresa deve registrar a diferença com um lançamento a débito ou a crédito em conta de ajuste da receita bruta. Essa conta deverá ser considerada no cálculo da receita líquida, ou seja, a empresa deve sempre manter contas de controle, pois contribuirá com um melhor funcionamento da entidade como um todo. Essa diferença será apurada entre a receita bruta calculada de acordo com a legislação tributária e a receita calculada de acordo com a norma contábil.

Além disso, o parágrafo 8º da IN RFB nº 1700 estabelece que:

A conta de ajuste da receita bruta será analítica e registrará os lançamentos em último nível, devendo ser criada de acordo com a origem da diferença verificada ou, de forma alternativa, a pessoa jurídica poderá criar uma única conta, desde que mantenha detalhamento específico, por origem, dos valores nela registrados, que permita a identificação da operação da qual seja decorrente.

Quanto a aplicação do CPC 47, a receita bruta continuará a ser reconhecida e mensurada conforme o que está determinado na legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme o previsto no item 112A do referido CPC.

2.5 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

A neutralidade é um tema bastante complexo, e que refere-se principalmente à imparcialidade e à não posicionamento (HOUAISS, 2009). A neutralidade tributária é vista como um princípio relacionado as finanças públicas, no qual o tributo não deve atuar sobre a oferta, a demanda e os preços (JARACH, 1978), ou seja, não há a interferência desta sobre a economia.

Desde a instituição da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09, o termo neutralidade tributária tem ganhado destaque, sendo este relacionado principalmente à não interferência da tributação sobre aspectos como a oferta, a demanda e os preços de mercado (REZENDE, 2001). O termo refere-se ainda a não interferência nas decisões adotadas pelos agentes econômicos, sendo esta considerada ainda um mecanismo de proteção à livre concorrência (FERRAZ, 2006).

Giambiagi (2008) acredita que a principal finalidade da neutralidade tributária é impedir que haja distorção da alocação de recursos, o que caso ocorresse estaria prejudicando diretamente a eficiência do sistema.

Lima (2005) assegura que o termo neutralidade geralmente vem relacionado à neutralidade de alguém e/ou de algo, sendo a neutralidade tributária relacionada à aspectos econômicos, principalmente no que tange ao mercado e à concorrência. A neutralidade tributária é vista ainda como atividade essencial do Estado, sendo esta responsável por garantir o equilíbrio do mercado (SCHOUERI, 2007).

Devido às alterações decorrentes das IFRS, a procura pela neutralidade tributária suscitou em um cenário complexo, de modo que, para solucionar essa dificuldade, por meio da Lei nº 11.941/2009, instituiu-se o Regime Tributário de Transição (RTT), que posteriormente foi extinguido pela Lei nº 12.973/2014 (SANTOS, 2015).

Além disso, objetivando garantir a neutralidade tributária, a Lei nº 12.973, no seu art. 58, estabelece que as modificações ou adoções de métodos e critérios contábeis posteriores a referida lei não terão implicações na apuração dos tributos federais até que a lei tributária regule a matéria. Portanto, após o estabelecimento da nova norma contábil de receita de contrato com cliente, a Receita Federal introduziu o anexo IV na IN RFB nº 1753, apresentando como as entidades devem realizar o tratamento tributário dos novos métodos e critérios contábeis. Esta IN dispõe basicamente acerca dos procedimentos que necessitam ser realizados para anular os efeitos dos atos registrados de acordo com a norma, ou seja, visa demonstrar como deve ser feito o ajuste nas demonstrações contábeis para que a legislação tributária vigente venha a ser atendida.

Importante salientar que o próprio CPC 47 prevê a necessidade desse ajuste, no seu item 112A, onde estabelece que a divulgação da receita tem de ser realizada de acordo com essa norma, mas que é necessária a utilização de contas de controle interno para fins de ajustes fiscais e que a conciliação desses valores (os registrados

para fins fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação) deve ser demonstrada nas notas explicativas.

Conforme o item 1 do anexo IV da IN RFB nº 1753, os procedimentos contábeis relacionados ao (a) tratamento conferido às modificações contratuais, (b) ao reconhecimento de passivos, como garantias que não sejam contratadas de empresas de seguro, direitos não exercidos e serviços de custódia, e (c) a aplicação de critérios para determinar o preço da transação, são novos métodos/critérios contábeis.

Já a aplicação de critérios relativos a possibilidade da entidade não receber a contraprestação e o reconhecimento de passivos relativos a direito a devolução e a direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto, conforme o item 2 do anexo IV da IN RFB nº 1753, trata de procedimentos contábeis que divergem da legislação tributária, sendo assim, é necessário que a entidade realize os ajustes, utilizando-se de contas de controle, de forma que venha a atender as leis tributárias.

Assim sendo, o anexo IV da IN RFB nº 1753 estabelece que a empresa que adotar os procedimentos contábeis relacionados acima, deve registrar a diferença em uma conta específica de ajuste da receita bruta. Além disso, a IN determina os procedimentos de ajustes que devem ser realizados na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado. Assim como os ajustes necessários para apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do regime cumulativo e do não cumulativo e os ajustes na apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

3 METODOLOGIA

Nesse tópico é descrita a tipologia da pesquisa, ou seja, suas classificações. Também apresenta como se deu a presente pesquisa, de que forma foi realizada e como foi feita a coleta e análise do material utilizado.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos objetivos o presente estudo é considerado exploratório, pois busca apresentar mais entendimento em relação ao tema proposto. Corroborando com a definição de Gil (2008) o qual afirma que a pesquisa exploratória tem como finalidade apresentar maior familiaridade com o tema, com intenção de torná-lo mais claro ou a construir hipóteses.

No que se refere aos procedimentos, a presente pesquisa é caracterizada como bibliográfica. Figueiredo e Souza (2011) definem a pesquisa bibliográfica como aquela que abrange as literaturas já publicadas relacionadas ao tema que está sendo estudado, podendo ser utilizado livros, jornais, revistas, monografias, dissertações, teses, artigos de eventos, etc. Realizou-se uma revisão de literatura que consistiu no levantamento de referências teóricas, com o principal objetivo de recolher informações à respeito do que se procura (FONSECA, 2002).

Já quanto a abordagem do problema, esta pesquisa possui predominância qualitativa. Gil (2008) definiu a pesquisa qualitativa como a que apresenta os seus resultados por meio de descrições verbais, assim sendo, como a presente pesquisa pretende apresentar seus resultados dessa forma, é classificada como tal.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Inicialmente foi realizada uma revisão da literatura, tendo como ferramenta norteadora material já publicado sobre o tema: livros, artigos científicos, publicações periódicas e materiais na Internet disponíveis nos seguintes bancos de dados: Plataforma CAPES e Scielo, com publicações dos últimos 10 anos (2008 a 2018).

A coleta de dados foi realizada por meio de uma pesquisa nas bases citadas, utilizando-se como palavras-chave os termos: neutralidade tributária, CPC 47 e IFRS

15. Após uma análise prévia do material encontrado foram selecionados e utilizados artigos nacionais, dissertações, monografias, livros, além da pesquisa a legislações referentes à temática abordada. O material utilizado encontrava-se disponível online e em texto completo. Para a seleção do material de estudo foi utilizado como critério de inclusão as bibliografias que tratavam do CPC 47.

Após a seleção do material realizou-se uma leitura seletiva, buscando observar as partes dos trabalhos que realmente seriam de interesse do presente estudo. Com isso, os trechos importantes foram selecionados para que logo após fosse realizada uma leitura analítica dos mesmos para posterior discussão dos dados encontrados.

Vale ressaltar que o presente trabalho foi fundamentado com o objetivo de demonstrar a aplicabilidade do CPC 47, especialmente no que tange a IN RFB nº 1753, que veio para garantir a neutralidade tributária para este CPC. Dessa forma, com base na revisão bibliográfica realizada e para melhor entendimento do leitor, foram elaboradas três situações hipotéticas nas quais são exemplificados como o referido CPC pode ser aplicado e contabilizado de forma que seja assegurada a neutralidade tributária.

Dessa forma, tomando como base anotações feitas em aulas foram criadas três situações hipotéticas que tratam o tema proposto. A situação I foi elaborada de forma a abordar mais a primeira etapa do CPC 47, a identificação do contrato, dividiu-se essa situação em duas hipóteses, uma em que a empresa conclui que o contrato atende aos critérios do item 9 do CPC 47 e outra em que o contrato não atende a esses critérios. A situação II tem como foco principal a segunda etapa, a identificação da obrigação da *performance*, dessa forma, abordando mais o item 22 dessa norma. Já na situação III o foco é a determinação do preço da transação e o reconhecimento da receita, etapas quatro e cinco do CPC 47. Além disso, essas situações hipotéticas buscam apresentar todas as etapas necessárias para aplicação da norma, bem como, apresentar todos os registros contábeis e os lançamentos de ajustes necessários para que seja atendido a legislação tributária e seja assegurada a neutralidade tributária.

4 SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS

Como forma de demonstrar a aplicabilidade do CPC 47 garantindo a neutralidade tributária, foram propostas as seguintes situações hipotéticas, que exemplificam cada um dos passos. Em cada situação assume-se um nome hipotético para representar a entidade.

4.1 SITUAÇÃO I

A entidade Alfa firmou um contrato com um dos seus clientes para fornecer, no prazo de um mês, 1.000 computadores, sendo cada um ao preço unitário de R\$ 2.000,00. Na assinatura do contrato, o cliente efetuou um pagamento, não reembolsável, no valor de R\$ 1.000.000,00 e assumiu o compromisso de efetuar o restante do pagamento em duas parcelas mensais e consecutivas, sendo a 1ª parcela após 30 dias da entrega dos produtos, no valor de R\$ 500.000,00 cada. Isto posto, a entidade Alfa entregou os produtos prometidos no prazo estipulado. Acerca dos tributos sobre a venda assumiremos uma alíquota de 10%.

Hipótese 1: a empresa Alfa concluiu que o contrato atendia aos critérios do item 9 do CPC 47. Logo, os efeitos do contrato devem ser contabilizados, normalmente, de acordo com a norma. Assim, o pagamento parcial realizado no início do contrato deve ser reconhecido como adiantamento de clientes (passivo de contrato):

D – Disponibilidade (Ativo).....	R\$ 1.000.000,00
C – Adiantamento de Clientes (passivo).....	R\$ 1.000.000,00

2º Passo – Identificação da obrigação de *performance*: de acordo com o item 22 do CPC 47, no início do contrato a entidade deve avaliar os bens prometidos ao cliente, logo, nessa situação, a obrigação de *performance* será a promessa de transferir ao cliente 1.000 computadores.

3º Passo – Determinação do preço da transação: o preço da transação será R\$ 2.000.000,00, que é o valor total da contraprestação esperada pela empresa Alfa, conforme o item 47 da norma.

4º Passo – Alocação do preço da transação à obrigação de *performance*: a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de *performance* identificada no contrato com base no preço de venda individual.

Já na entrega dos computadores o reconhecimento da receita (5º passo) deve ser feito da seguinte maneira:

D – Adiantamento de clientes (passivo).....	R\$ 1.000.000,00
D – Clientes.....	R\$ 1.000.000,00
C – Receita Bruta.....	R\$ 2.000.000,00

Hipótese 2: a entidade Alfa analisou o contrato e concluiu que o mesmo não atendia aos critérios do item 9 do CPC 47, pois avaliou que não era provável que recebesse a contraprestação contratual prometida pelo cliente. Assim sendo, de acordo com os itens 15 e 16 do CPC 47, quando o contrato não atender aos critérios do item 9 e a entidade já houver recebido contraprestação do cliente, essa contraprestação deverá ser reconhecida como um passivo e só deverá ser reconhecida como receita quando não possuir mais obrigação de transferir os computadores ou caso o contrato seja rescindido.

Dessa forma, conforme o item 16, o pagamento feito na assinatura do contrato deve ser reconhecido como um passivo contratual, assim, tem-se o seguinte lançamento:

D – Disponibilidade (Ativo).....	R\$ 1.000.000,00
C - Passivos de contrato (Passivo).....	R\$ 1.000.000,00

Já na entrega dos produtos será registrada uma despesa com tributos e os Tributos sobre a venda a recolher no valor de R\$ 200.00,00 (10% de R\$ 2.000.000,00), com os seguintes lançamentos:

D – Despesa com Tributos (Resultado).....	R\$ 200.000,00
C – Tributos sobre a venda a recolher (Passivo).....	R\$ 200.000,00

Quanto à legislação tributária, seguindo a lei nº 12.973/2014 e a IN RFB nº 1753/2017, na contratação, segue o mesmo lançamento observado anteriormente. Já

na entrega dos produtos tem-se a mesma contabilização dos tributos. Além disso, o registro de uma Receita Bruta no valor de R\$ 2.000.000,00 (valor total da contraprestação), um débito referente aos Tributos sobre a venda diferido no valor de R\$ 200.000,00 (10% da Receita Bruta) e o ajuste na Receita Bruta no valor de R\$ 1.800.000,00. Resultando nos seguintes lançamentos. Na contratação:

D – Disponibilidade (Ativo).....	R\$ 1.000.000,00
C - Passivos de contrato (Passivo).....	R\$ 1.000.000,00

Na entrega dos produtos:

D – Despesa com Tributos (Resultado).....	R\$ 200.000,00
C – Tributos sobre a venda a recolher (Passivo).....	R\$ 200.000,00

D – Tributos sobre a venda.....	R\$ 200.000,00
D – Ajuste da Receita Bruta.....	R\$ 1.800.000,00
C – Receita Bruta.....	R\$ 2.000.000,00

Diante disso, obtém-se o seguinte resultado:

Receita Bruta.....	R\$ 2.000.000,00
(-) Tributos sobre Venda (10%).....	(R\$ 200.000,00)
Ajuste da Receita Bruta.....	(R\$ 1.800.000,00)
(=) Receita Líquida (Contábil).....	0,00

De acordo com a explanação apresentada na situação I, nota-se que o julgamento realizado por parte do profissional contábil pode fazer toda a diferença no registro da operação e gerar grandes alterações no modo em que a operação deve ser contabilizada e apresentada. Dessa forma, pode-se confirmar o que foi dito por Oro e Klann (2017), que as normas internacionais evidenciaram a necessidade do julgamento e tomada de decisão dos profissionais de contabilidade. Deste modo, assim como observado na situação hipotética, o CPC 47 também trouxe essa necessidade de julgamento profissional.

4.2 SITUAÇÃO II

A indústria Beta vendeu, a prazo, uma máquina no valor de R\$ 10.000.000,00. No contrato, ficou estabelecido que seria oferecida uma garantia de dois anos no valor de R\$ 432.000,00. Analisando os termos do contrato, chegou-se à conclusão que a garantia representaria uma obrigação de desempenho (*performance*) separada. Os tributos sobre essa venda foram de 15%, sendo 5% referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Desse modo, o valor da Nota Fiscal Eletrônica é de R\$ 10.500.000,00.

1º Passo – Identificação do contrato: A indústria Beta analisou o contrato e concluiu que o mesmo atendia aos critérios do item 9 da norma.

2º Passo – Identificação da obrigação de *performance*: atendendo ao item 22 do CPC 47, pode-se concluir que nessa situação existem duas obrigações de *performance*, uma a promessa de transferir a máquina e outra a promessa da garantia de dois anos.

3º Passo – Determinação do preço da transação: o preço da transação será R\$ 10.000.000,00, que é o valor total da contraprestação esperada pela indústria Beta, conforme o item 47 da norma.

4º Passo – Alocação do preço da transação à obrigação de *performance*: a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de *performance* identificada no contrato com base no preço de venda individual.

5º Passo – Reconhecimento da receita: depois de determinado o preço da transação, este preço será alocado à cada uma das obrigações de desempenho identificadas, como cada obrigação de desempenho será satisfeita em momentos distintos, o reconhecimento da receita deverá ser de acordo com o seu fato gerador.

Dessa forma, o valor contábil da receita pode ser obtido dessa maneira:

Valor da NF-e.....	R\$ 10.500.000,00
(-) IPI (5%).....	(R\$ 500.000,00)
(-) Demais tributos sobre a venda (10%).....	(R\$ 1.000.000,00)
(=) Preço de Transação (Valor Contábil da Receita).....	R\$ 9.000.000,00

Assim sendo, como foi visto, tem-se duas obrigações de *performance*, a primeira da Venda da Máquina no valor de R\$ 8.568.000,00 e a segunda obrigação de *performance* no valor de R\$ 432.000,00, referente a garantia.

Quanto as contabilizações:

D – Clientes (Ativo).....	R\$ 10.500.000,00
C – Receita (Resultado).....	R\$ 8.568.000,00
C – Garantias (Receita Diferida).....	R\$ 432.000,00
C – IPI a Recolher (Passivo).....	R\$ 500.000,00
C – Tributos sobre Vendas a Recolher (Passivo).....	R\$ 1.000.000,00

Já quanto à contabilização que atenda a legislação do IRPJ, tem-se:

D – Clientes (Ativo).....	R\$ 10.500.000,00
C – Receita Bruta (Resultado).....	R\$ 10.000.000,00
C – IPI a Recolher (Passivo).....	R\$ 500.000,00
D – Tributos sobre Vendas (Resultado).....	R\$ 1.000.000,00
C – Tributos sobre Vendas a Recolher (Passivo).....	R\$ 1.000.000,00
D – Ajuste da Receita Bruta.....	R\$ 432.000,00
C – Garantias (Receita Diferida).....	R\$ 432.000,00

Diante disso, obtém-se o seguinte resultado:

Receita Bruta.....	R\$ 10.000.000,00
(-) Tributos sobre Venda (10%).....	(R\$ 1.000.000,00)
Ajuste da Receita Bruta.....	(R\$ 432.000,00)
(=) Receita Líquida (Contábil).....	R\$ 8.568.000,00

De acordo com a explicação apresentada na situação II, observa-se que mesmo que a norma estabeleça critérios para a identificação da obrigação de *performance*, a sua aplicação prática apresenta certo grau de subjetividade, o que,

consequentemente, exige também um maior julgamento por parte do profissional contábil. Além disso, vale ressaltar que por se tratar de obrigações de desempenhos distintas, a receita de cada uma deverá ser reconhecida a medida em a obrigação for satisfeita.

4.3 SITUAÇÃO III

Uma empresa comercial atacadista Ômega firmou um contrato de duração de um ano para fornecimento de produtos para uma rede varejista, cujo valor anual estipulado foi em R\$ 15 milhões. O contrato também exige que, no seu início, o atacadista efetue um pagamento, não reembolsável, ao cliente, no valor de R\$ 1,5 milhão, visando compensá-lo pelos custos de adaptação das prateleiras/mostruários para a exposição dos produtos. O contador do atacadista concluiu que o pagamento de R\$ 1,5 milhão tratava-se de uma contraprestação a pagar ao cliente, ou seja, uma contraprestação variável. A alíquota dos tributos incidentes sobre as vendas é de 20%.

1º Passo – Identificação do contrato: A indústria Beta analisou o contrato e concluiu que o mesmo atendia aos critérios do item 9 da norma.

2º Passo – Identificação da obrigação de *performance*: atendendo ao item 22 do CPC 47, foi observado que nessa situação existe uma obrigação de *performance*, a promessa de transferir os produtos para a rede varejista (cliente).

3º Passo – Determinação do preço da transação: o preço da transação, conforme o item 47 da norma, pode ser obtido dessa maneira:

Valor Contratado.....	R\$ 15.000.000,00
(-) Tributos sobre a venda (20%).....	(R\$ 3.000.000,00)
(-) Contraprestação a Pagar.....	(R\$ 1.500.000,00)
(=) Preço de Transação (Valor Contábil da Receita).....	R\$ 10.500.000,00

4º Passo – Alocação do preço da transação a obrigação de *performance*: a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de *performance* identificada no contrato com base no preço de venda individual.

5º Passo – Reconhecimento da receita: depois de determinado o preço da transação, este preço será alocado à cada uma das obrigações de desempenho identificadas. Neste caso, o preço da transação será de R\$ 3.500.000,00 o qual

representará a Receita Contábil e o valor da nota fiscal será a Receita Bruta, para fins tributários.

No início do contrato temos as seguintes contabilizações:

D – Contraprestação paga ao cliente (Ativo).....R\$ 1.500.000,00
C – Bancos c/Movimento (Ativo).....R\$ 1.500.000,00

No primeiro mês, o total de vendas foi de R\$ 5 milhões, a seguir tem-se o preço de transação das vendas do mês e as contabilizações:

Valor da NF-e.....R\$ 5.000.000,00
(-) Tributos sobre Venda (20%).....(R\$ 1.000.000,00)
(-) Contraprestação a Pagar.....(R\$ 500.000,00)
(=) Preço de Transação (Valor Contábil da Receita).....R\$ 3.500.000,00

D – Clientes (Ativo).....R\$ 5.000.000,00
C – Receita (Resultado).....R\$ 4.000.000,00
C – Tributos sobre Vendas a Recolher.....R\$ 1.000.000,00

D – Receita (Resultado).....R\$ 500.000,00
C – Contraprestação Paga ao Cliente (Ativo).....R\$ 500.000,00

A contabilização que atende a legislação do IRPJ é a seguinte:

D – Clientes (Ativo).....R\$ 5.000.000,00
C – Receita Bruta (Resultado).....R\$ 5.000.000,00
D – Tributos sobre Vendas (Resultado).....R\$ 1.000.000,00
C – Tributos sobre Vendas a Recolher (Passivo).....R\$ 1.000.000,00

D – Ajuste da Receita Bruta.....R\$ 500.000,00
C – Contraprestação Paga ao Cliente (Ativo).....R\$ 500.000,00

Conforme pode ser observado, essa situação apresentou uma ênfase no terceiro passo, a determinação do preço da transação, essa é uma etapa que sugere certa subjetividade, pois para determinar o preço de transação de um contrato a empresa deve considerar diversas variáveis como o preço dos bens e serviços, a estimativa de bônus ou prêmios a receber, descontos, abatimentos e penalidades a conceder. Dessa forma, pode haver casos em que a receita contábil possua um valor diferente da reconhecida na nota fiscal. Desse modo, conforme apresentado, é preciso que a entidade registre a receita bruta e realize os ajustes nas contas de controle.

De acordo com o que foi apontado em todas as situações, observa-se que as alterações no reconhecimento das receitas trazidas pelo CPC 47 e as alterações na legislação fiscal que determinam a neutralidade tributária, devem ser analisadas pelas entidades, para que possam avaliar seus controles e processos, e assim possam determinar as principais mudanças aplicadas em seu negócio, de forma que seja capaz de garantir esta neutralidade corretamente.

Importante ressaltar que a IN RFB nº 1771 trouxe a regulamentação dos ajustes para apuração dos tributos federais, mas ainda não foi divulgada nenhuma determinação do procedimento que deve ser realizado na apuração dos impostos estaduais e municipais (PERIN; CÁCOMO, 2018).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O CPC 47 trouxe consigo benefícios a contabilidade brasileira, principalmente no que diz respeito a melhoria da informação contábil que o uso dessa norma proporciona aos investidores, uma vez que este possibilita a unificação e padronização dos métodos de reconhecimento das receitas. Diante do exposto, o presente trabalho apresentou como objetivo demonstrar a operacionalização da neutralidade tributária do CPC 47.

As situações hipotéticas da pesquisa demonstram que as inovações trazidas pelo CPC 47 trouxeram benefícios variados, como a padronização do reconhecimento da receita, o que colabora com o aumento da qualidade da informação contábil. Porém, essas inovações também tornaram o registro das transações mais complexo e um exemplo dessa complexidade é o fato de que as entidades agora têm que registrar as receitas de acordo com essa norma e ao mesmo tempo atender à legislação tributária vigente. O próprio CPC prevê isso, dessa forma, a contabilização de acordo com o CPC 47 não pode ser feita sem considerar os dispositivos de caráter tributário.

Assim sendo, devido a essa necessidade e visando garantir a neutralidade tributária para essa norma, foi emitida a IN RFB nº 1753, que esclarece como as entidades devem realizar o ajuste nos registros para que a legislação tributária seja atendida, demonstrando como esses registros devem ser feitos. Dessa forma, com o objetivo de esclarecer o funcionamento dessa norma, na prática, e do registro para fins tributários, o presente estudo apresentou três situações hipotéticas em que o CPC 47 seria aplicado.

Cabe destacar como limitação da pesquisa o número reduzido de estudos nessa temática, considerando que esse é um tema bastante recente, por isso sugere-se que sejam realizados mais estudos que tratem dessa temática observando tanto a parte normativa como tributária desse assunto.

Como sugestão para pesquisas futuras recomenda-se a aplicação de uma pesquisa, um estudo de caso, com a mesma temática contábil e tributária, em uma empresa nacional, de forma que se possa observar como se dá o funcionamento dos diversos setores das empresas que atendem ao CPC 47.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, F. T. L. **Percepção dos profissionais da contabilidade em relação ao CPC 47 - Receita de Contrato com Clientes**, 2018. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018. Disponível em: <https://monografias.ufrn.br/jspui/handle/123456789/7783>. Acesso em: 4 fev. 2019.
- BALL, R. International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research**, v. 36, n. 1, p. 5-27, 2006. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2006.9730040>. Acesso em: 15 jan. 2019.
- BIAR, H. G. *et al.* **Harmonização contábil internacional - IAS 8**: práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros. Belo Horizonte. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2008. Disponível em: <http://sinescontabil.com.br/monografias/artigos/Helensilvia.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2019.
- BRASIL. **Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da União. Brasília, 16 mar. 2017. Seção 1, p. 23.
- BRASIL. **Instrução Normativa nº 1753, de 30 de outubro de 2017**. Dispõe sobre os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. Diário Oficial da União. Brasília, 31 out. 2017. Seção 1, p. 42.
- BRASIL. **Instrução Normativa nº 1771, de 20 de dezembro de 2017**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.153, de 30 de outubro de 2017. Diário Oficial da União. Brasília, 22 dez. 2017. Seção 1, p. 93.
- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedade por Ações. Diário Oficial da União. Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 15 jan. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União. Brasília, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em: 15 jan. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição... Diário Oficial da

União. Brasília, 28 maio 2009. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009... Diário Oficial da União. Brasília, 14 maio 2014. Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2014/lei-12973-13-maio-2014-778703-publicacaooriginal-144097-pl.html>. Acesso em: 15 jan. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1)** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: 02 de dezembro de 2011. Disponível em:
http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 10 mar. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 47** - Receita de Contrato com Cliente. Brasília: 04 de novembro de 2016. Disponível em:
http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf. Acesso em: 22 ago. 2018.

COVA, C. J. G. Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 48-56, set./dez. 2015. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2623>. Acesso em: 22 ago. 2018.

ERNST & YOUNG. **The new revenue recognition standard** – oil and gas. Londres, 2014. Disponível em: <http://www.ey.com/ifsr>. Acesso em: 05 jan. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Comparability in internacional accounting standars** – a brief history. Disponível em:
<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>. Acesso em: 12 jan. 2019.

FERRAZ, R. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 06, p. 74-82, 2006. Disponível em: <f:\ARQUIVOS-SUPORTE-ELETR\C3%94NICO\FINALIZADOS\14-Intervencao-FERRAZ-DTA20.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2019.

FIGUEIREDO, A. M. de; SOUZA, S. E. G. de. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e teses**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GHIO, A.; VERONA, R. Accounting harmonization in the BRIC countries: a common path? **Accounting Forum**, v. 39, n. 2, p. 121-139, jun. 2015. Disponível em: <https://research.monash.edu/en/publications/accounting-harmonization-in-the-bric-countries-a-common-path>. Acesso em: 16 jul. 2019.

GIAMBIAGI, F. **Finanças Públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOUAISS, A. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JARACH, D. **Finanzas publicas**: esbozo de uma teoria general. Capital Federal, Argentina: Gangallo, 1978.

KHAMIS, A. M. Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. **Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis**, v. 3, n. 2, p.1-18, 2016. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/1d98/78421dea36fe4732aaa8ea6e1dfbd5ad8202.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2019.

KPMG. **IFRS em destaque 02/14** - First Impressions: IFRS 15 - Receita de contratos com clientes. 2014. Disponível em: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-02.14.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

LIMA, R. S. F. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/5221>. Acesso em: 23 maio 2019.

LOURENÇO, I. M. E. C.; BRANCO, M. E. M. de A. D. C. Principais Consequências da Adoção das IFRS: Análise da Literatura Existente e Sugestões para Investigação Futura. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 68, maio/ago. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772015000200126&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em: 15 mar. 2019.

ORO, I. M.; KLANN, R. C. Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas normas internacionais de contabilidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 51-68, jan./abr. 2017. Disponível em: www.revista.crcsc.org.br. Acesso em: 26 mar. 2019.

PEREIRA, P. de M. R. **Análise da implementação do pronunciamento CPC 47 na perspectiva da gestão de inovação de processos**. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20186/Projeto%20final%20-%20Patricia.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 15 mar. 2019.

PERIN, E. E. M.; CÁCOMO, F. Adoção do CPC 47 – Reconhecimento de receita de contratos com clientes, os efeitos fiscais e a necessidade de controles para manutenção da neutralidade tributária. 2018. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA_Alert_-_CPC47/\\$File/TA_11012018_Adocao_do_CPC_47.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA_Alert_-_CPC47/$File/TA_11012018_Adocao_do_CPC_47.pdf). Acesso em: 15 mar. 2019.

REZENDE, F. **Finanças públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, M. A. C. **Contabilidade Tributária**: um enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHOUERI, L. E. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, V. O. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

SILVA, R. L. M. **Adoção completa das IFRS no Brasil**: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio. 2013. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03062013-162758/pt-br.php>. Acesso em: 16 de abr. 2019.

SOUZA, E. T.; SOUZA, C. A.; DALFIOR, V. A. O. O impacto do IFRS 15 – Receita de contratos com clientes nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. *In*: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 7., 2015, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: AEDB, 2015. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512250.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2019.

SZUSTER, N. *et al.* **Contabilidade geral**: introdução à contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2013.

TAVARES, M. F. N.; ANJOS, L.C. M.; PAULO, E. Contribuições enviadas ao IASB/FASB referentes à revisão do draft de reconhecimento de receitas. **Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 3, p. 35-63, set./dez. 2014. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/contextus/article/view/32211>. Acesso em: 03 fev. 2019.

TENDELOO, B. V.; VANSTRAELEN, A. Earnings management under German GAAP versus IFRS. **European Accounting Review**, v. 14, n. 1, p. 155-180, 2005. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818042000338988>. Acesso em: 15 jan. 2019.

WATANABE, L. **A primeira adoção das normas internacionais de contabilidade**: ensaio nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras do setor da construção civil e incorporação imobiliária. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2009. Disponível em: http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_2419e5fc8167c7c9a10c13a8a3667713. Acesso em: 22 mar. 2019.